

***IMPOSTO DE RENDA – IMUNIDADE DOS
PROVENTOS DOS MAIORES DE SESSENTA E
CINCO ANOS.
INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI
ORDINÁRIA Nº 9.250/95 E DEMAIS
DISPOSITIVOS CONFLITANTES***

AGEU LIBONATI JÚNIOR

Advogado. Ex-aluno da Faculdade de Direito de Bauru- ITE.

DOUGLAS GARCIA AGRA

Advogado. Ex-aluno da Faculdade de Direito de Bauru-ITE.

SIDNEI LEONI MOLINA

Acadêmico da Faculdade de Direito de Bauru-ITE.

A Constituição Federal em seu art. 153, § 2º, inc. II, prevê uma imunidade específica, ou seja, diz respeito ao Imposto de Renda. Diferente, portanto, daquelas imunidades gerais previstas no art. 150, inc. IV, alíneas *a* a *d* e seu § 2º, relacionadas a qualquer tipo de imposto.

No entanto, a questão deste estudo volta-se exclusivamente à imunidade prevista no art. 153, § 2º, inc. II, da CF. Verificamos, pela simples leitura de seu texto, que ela se destina aos aposentados que completaram 65 (sessenta e cinco) anos de idade, impondo, portanto, *uma limitação constitucional ao poder de tributar, in litteris*:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III – renda e proventos de qualquer natureza;

(...)

§ 2º. O imposto previsto no inc. III:

(...)

II – não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, à pessoa com idade superior a 65 (sessenta e cinco) anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho.

Esta norma deve ser interpretada em conjunto com outro dispositivo constitucional, pois se trata indiscutivelmente de uma limitação constitucional ao poder de tributar, *in verbis*:

Art. 146 – Cabe à lei complementar:

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Assim, para melhor esclarecimento do assunto, primeiramente trataremos a matéria sobre a ótica de diversos conceitos. Ao final, resolvemos alguns problemas sobre a interpretação que deve ser dada ao dispositivo constitucional imunizante.

DA IMUNIDADE

Segundo a melhor doutrina, podemos definir imunidade como sendo uma limitação constitucional ao poder de tributar, ou melhor, uma hipótese de não incidência tributária constitucionalmente qualificada. Diante de inúmeras definições sobre a matéria, uma coisa é certa: *todas as definições encontram fundamento no texto supremo da Constituição Federal.*

Desse modo, leciona o Doutor Roque Antônio Carraza, ao tratar do assunto:

noutras palavras, a competência tributária é desenhada também por normas negativas, que veiculam o que se convencionou chamar de imunidades tributárias.

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.¹

Seguindo na traça deste conceituado mestre, temos que, realmente, as imunidades são as explicitadas no texto magno, por meio de normas jurídicas que tolhem o legislador na tarefa de criar, *in abstracto*. Assim, as normas de imunidade criam um campo de *incompetência tributária*.

Com efeito, as regras de imunidade ajudam a gizir as fronteiras do campo de competência tributária das pessoas políticas. Apontam os limites materiais e formais da atividade legislativa.

A imunidade, portanto, é ampla e indivisível, não admitindo, nem por parte do legislador, complementar ou ordinário, nem do aplicador, juiz ou agente fiscal, *restrições ou meios-terminos*, a não ser, é claro, aqueles que já estão autorizados na própria Lei Maior.

Deste modo, sempre que a constituição estabelece uma imunidade, está em última análise, indicando a incompetência das pessoas políticas para legislar acerca daquele fato determinado. Impõem-lhes, de conseguinte, o dever de se absterem de tributar, sob pena de irremissível inconstitucionalidade.

É imune a pessoa que, por sua natureza, pela atividade que desempenha ou por estar relacionada com determinados fatos, bens ou situações prestigiados pela Carta Magna, encontra-se fora

¹ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 9ª ed., revista e ampliada, Malheiros, pp. 398 e 399, 1997 – os grifos são do autor.

do alcance da entidade tributante, como p. ex.: os aposentados que estiverem enquadrados no art.153, § 2º, inc. II da C.F. Esta, em função da regra constitucional imunizante, é incompetente para tributá-la.

Em suma, a imunidade, por assim dizer, reduz as dimensões do campo tributário das várias pessoas políticas.

Neste entendimento, é o que assinala Souto Maior Borges e outros ao discorrer sobre o assunto:

*A regra da imunidade insere-se no plano das regras negativas de competência. O setor social abrangido pela imunidade está fora do âmbito da tributação. Previamente excluído, como vimos, não poderá ser objeto de exploração pelos entes públicos.*²

*A regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação de competência. Congrega-se às demais para produzir o campo dentro do qual as pessoas políticas poderão operar, legislando sobre a matéria tributária. Ora, (...) a norma que fixa a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes. Dirige-se ao legislador ordinário para formar, juntamente com outros mandamentos constitucionais, o feixe de atribuições entregue às pessoas investidas de poder político. Aparentemente, difere dos outros meios empregados por mera questão sintática.*³

A norma imunizante não tem apenas a função de delinear a competência tributária, senão que também outorga ao imune o direito público subjetivo de não sofrer ação tributária do Estado. A norma imunizante, portanto, tem o duplo papel de fixar a competência tributária e de conferir ao seu destinatário um direito público subjetivo, razão que permite sua caracterização, no que diz com a

² *Isenções Tributárias*, 1ª ed., São Paulo, Sugestões Literárias, 1969, p. 209 – os grifos são do autor.

³ Paulo de Barros Carvalho, *Imunidades Tributárias*, 1984, pp. 5 e 6.

*outorga de um direito subjetivo, como norma jurídica atributiva, por conferir ao imune o direito referido.*⁴

*Mais curioso, todavia, é a regra do inc. II, que torna imune a renda do aposentado, desde que seja exclusivamente de rendimentos do trabalho, com o que tal cidadão está desestimulado em aplicar em carteiras de poupança. Por outro lado, a má redação do texto permite interpretar que haja dois tipos de renda que o aposentado esteja recebendo, a saber, a do próprio trabalho e da aposentadoria, o que é evidentemente contraditório. A imunidade, apenas se justifica em relação aos proventos da aposentadoria.*⁵

A renda total do aposentado e do pensionista com mais de sessenta e cinco anos paga pela Previdência Social da União e dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios é imune, desde que resulte exclusivamente de rendimentos do trabalho.

(...)

*A imunidade só existe quando a renda total da pessoa com mais de sessenta e cinco anos seja constituída exclusivamente de rendimentos do trabalho.*⁶

Em suma, criar tributos, só a lei pode; violar imunidades tributárias, nem a lei pode. É que, no sistema constitucional tributário brasileiro, a materialidade das normas ordinárias instituidoras das regras-matrizes de incidência já se encontra pré-qualificada no próprio texto supremo.

⁴ *Imunidade Tributária*, Porto Alegre, Sérgio Antônio Fabris Editor, p. 102, 1996.

⁵ Ives Gandra Martins. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*, 4ª ed., Saraiva, , p. 190, 1992

⁶ Pinto Ferreira. *Comentários a Constituição Brasileira*, 5º v., Saraiva, 1992.

DA IMPOSSIBILIDADE DE SEREM IGNORADAS AS SITUAÇÕES DE IMUNIDADES

Pensamos ser oportuno frisar que a imunidade – ao contrário da isenção – não trata da fenomenologia da incidência, portanto, ocorre antes deste momento. Neste diapasão, em razão de sua incompetência tributária, as pessoas políticas não podem nem mesmo isentar o que já é imune, quanto mais ignorar ou custear as situações de imunidade. Tampouco, podem fazer com que, por intermédio de uma interpretação restritiva, restem atropelados os comandos constitucionais que tratam destes assuntos.

É sempre bom termos presente, por outro lado, que o louvável propósito de evitar a evasão tributária não tem força bastante para anular direitos constitucionais dos contribuintes, como o de serem respeitadas as imunidades tributárias que os favorecem.

A imunidade cria, em favor das pessoas envolvidas, direito subjetivo de exigir que o Poder Público se abstenha de cobrar-lhes certos tributos. Assim como as pessoas têm o direito de não pagar o tributo do qual estão constitucionalmente imunes. *A imunidade tributária possui, entre nós, assento constitucional, e, deste modo, não pode ter seu conceito destruído por normas infraconstitucionais.*

Calham, a propósito, estas argutas observações de Josaphat Marinho:

A ampliação excessiva de normas tributárias constitucionais nas Constituições mutila a competência do legislador ordinário (...). A Constituição brasileira é manifestamente ampla e rígida na disciplina do sistema tributário, e por isso mesmo restritiva da competência do legislador ordinário Princípios Constitucionais Tributários, in Estudos de Direito Público em Homenagem a Aliomar Baleeiro, Brasília, Universidade de Brasília, 1976)⁷.

⁷ Pinto Ferreira. *Comentários à Constituição Brasileira*, 5º v., Saraiva, 1992.

As inibições de competência tributária plasmadas pela Constituição não podem ser neutralizadas nem pela lei, nem muito menos pelo aplicador da lei, salvo quando expressamente autorizados, como o caso da imunidade do idoso.

DA IMUNIDADE DO ART. 153, § 2º, INC. II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, *IR*, conforme dispõe o art. 153, §2º, inc. II, da CF: *não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, à pessoa com idade superior a 65 (sessenta e cinco) anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho.*

A Constituição Federal foi clara, tornou imunes os rendimentos provenientes da aposentadoria e pensão, desde que o total da renda seja constituída de rendimentos exclusivos do trabalho. Desse modo, cabe a nós traçarmos algumas considerações sobre o que seriam esses *rendimentos do trabalho*.

O entendimento mais correto acerca do dispositivo é: *os rendimentos exclusivos do trabalho* seriam aqueles provenientes das aposentadorias, como também aqueles oriundos de seu próprio esforço, ou seja, se estivessem trabalhando teriam ainda o direito a esta imunidade, *mas só incidente nos proventos da aposentadoria e não sobre toda a renda.*

Pois bem, quando o legislador constitucional empregou a palavra *total*, sabia que os idosos, mesmo que aposentados ou pensionistas, poderiam continuar trabalhando, exercendo atividade remunerada. Não seria justo, uma vez declarada essa imunidade, viesse o idoso a perdê-la por continuar trabalhando.

Não seria lógico exigir que, para poder usufruir dessa imunidade, na verdade, um benefício constitucional que não pode ser sobrestado, impusesse ao aposentado ou pensionista uma condição absurda, ou seja, a paralisação de qualquer atividade

laboral remunerada, ou seja, não poderia trabalhar, conseqüentemente, deixaria o idoso de exercer sua cidadania!

Assim, tal condição não pode prosperar, ou seja, condicionar a imunidade dos idosos, com a ressalva de não poderem trabalhar, pois, se exercessem trabalho remunerado, perderiam sua imunidade – essa condição não está no texto em questão.

Dessa forma, a análise do texto em questão exige uma atenção especial.

Analisando o dispositivo constitucional, vimos que a imunidade só alcança os proventos da aposentadoria e pensões pagos pela União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios, à pessoa idosa com idade superior a sessenta e cinco anos. Destarte, mesmo que o aposentado continue trabalhando, ou seja, exercendo atividade remunerada terá direito a esta imunidade, pois, conforme preceitua o texto supremo, a renda Total desse idoso deve ser constituída exclusivamente de *rendimentos* do trabalho.

Conforme leciona a maior parte da doutrina, os proventos da aposentadoria e pensão, juntamente com o produto de alguma atividade remunerada conseguida pelo trabalho, se por ventura esse idoso estiver trabalhando, *integram a renda total constituída exclusivamente de rendimentos do trabalho*, conforme preceitua o dispositivo constitucional em tela.

No entanto, a exegese mais correta acerca do assunto é clara no sentido de que, possuindo o idoso como única fonte de renda os proventos da aposentadoria, *se aposentado*, ou da pensão, *se pensionista*, estariam imunes conforme o texto constitucional. Imunes também estariam aqueles que continuassem a trabalhar, pois, não poderiam ter seu direito a essa imunidade sobrestado ao exercer sua cidadania – direito ao trabalho é ter acesso ao mínimo de cidadania - *mas, nesta última hipótese, seriam imunes apenas os proventos da aposentadoria ou pensão, quanto ao trabalho realizado após a aposentadoria, sobre este incidiria o imposto de renda normalmente.*

Contudo, concordamos com a posição de Sacha Calmon Navarro Coelho:

Há, contudo, outra maneira de interpretar o texto posto em exame. A imunidade seria parcial. Imunes seriam apenas os proventos e pensões pagáveis aos maiores de sessenta e cinco anos que tiverem nesses rendimentos a sua fonte de subsistência ou que, de todo modo, além dela vivessem exclusivamente de rendimentos do trabalho. Alcançado o limite mínimo, pagariam imposto mas o provento ou a pensão restariam imunes.⁸

Não para aí; há, ainda, outros entendimentos na mesma linha de raciocínio:

Finalizando, o art. 153, § 2º, item II, prevê a não-incidência do imposto de renda sobre os proventos de aposentadoria e pensão, quando pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos e cuja renda seja proveniente exclusivamente de rendimentos do trabalho. Neste caso não quer dizer que quaisquer proventos estejam fora do alcance do imposto de renda, mas nos termos e limites da lei, portanto os tetos deverão ser fixados em lei, desde que o beneficiário preencha os requisitos previstos. Quando diz cuja renda total seja proveniente de rendimentos do trabalho, há até condições desnecessárias, uma vez que toda a aposentadoria é proveniente do trabalho, seja na condição de empregador ou de empregado. Evidentemente, se houver outras rendas, sem dúvida alguma, poderá ser tributado pelo imposto de renda, ainda na regra geral.⁹

A equipe da Price Waterhouse assim comenta o dispositivo:

Inovando com relação às suas antecessoras, a Constituição de 1988 afasta da incidência do imposto sobre a renda os rendimentos oriundos da aposentadoria e pensões, quanto aos beneficiários com idade superior a

⁸ Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário. 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1990.

⁹ Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário. 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1990.

*sessenta e cinco e desde que o total de sua renda seja unicamente originada de rendimentos do trabalho. O comando desta norma traduz-se numa verdadeira imunidade constitucional, limitando de forma objetiva a competência do legislador.*¹⁰

Walter Ceneviva esclarece que a pessoa física a que se refere o contribuinte é homem ou mulher, nada obstante, para a aposentadoria voluntária por tempo de serviço, tenha esta o benefício de poder aposentar-se antes, dizendo:

*b) não incide sobre rendimentos da aposentadoria e pensão, pago pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos (homem ou mulher), cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho.*¹¹

Neste diapasão, os doutrinadores são unânimes, *a imunidade alcança somente os rendimentos provenientes da aposentadoria ou pensão.*

DA NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR PARA REGULAMENTAR AS IMUNIDADES

Não há como negar, o conteúdo do dispositivo em questão trata-se de uma limitação constitucional ao poder de tributar. O que seria, então, uma limitação ao poder de tributar? Uma Imunidade, é claro!

Essa imunidade é absoluta? Não, observar o texto constitucional: *...não incidirá, nos termos da lei, sobre os rendimentos....* É certo que tal imunidade pode sofrer limitações.

Entretanto, é inegável, isto somente poderá se dar no termo do inc. II, do art. 146, da CF de 1988, senão vejamos:

¹⁰ A Constituição do Brasil 1988, Price Waterhouse, p. 654, 1989.

¹¹ Direito Constitucional Brasileiro, Saraiva, p. 244, 1989.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

II – regular as limitações constitucionais ao poder tributar;

Basta a simples leitura do texto supremo para notarmos qual a regra a ser seguida, e esta se dará com a edição de uma lei complementar – somente esta espécie poderá disciplinar o assunto.

Havendo a lei complementar regulando o assunto, nada impede que sejam os aposentados tributados. Entretanto, isso não se deu, ao contrário, a Lei nº 9.250 feriu brutalmente o texto constitucional. A Lei nº 9.250 é Lei Ordinária!

Se o Estado deseja tributar tais proventos, que o faça legalmente, e quando dizemos *legalmente*, estamos nos referindo ao respeito que deve ser dado ao texto maior, a Constituição Federal.

Portanto, é condenável qualquer omissão dos Preceitos Constitucionais decorrentes da incessante sede de exação que atinge o Estado. Quer cobrar, que cobre, mas cobre de forma correta, obedeça, pois, as regras superiores.

O dispositivo não existe à toa, e voltamos a ressaltar isso, o art. 153, II, §2º, da CF, é uma Imunidade, ou como preferem outros, uma limitação de ordem constitucional ao poder de tributar. Desta forma, devemos aplicar o comando constitucional esculpido no art. 146, II.

Não há como amparar o atual modo que se dá a cobrança decorrente da Lei nº 9.250. Isto compromete todo o sistema constitucional. Não pode lei ordinária regulamentar matéria que, pela Constituição atual, depende de *quorum* qualificado para ser aprovada.

Observe, a Lei nº 9.250 possui pontos constitucionais, ela somente se perde na ilegalidade e inconstitucionalidade quando pretende disciplinar essa imunidade.

Assim, aproveitamos o breve momento para inserir a notável lição do ilustre mestre e doutrinador Roque Antônio Carrazza, que, neste diapasão, leciona:

Observamos que a lei à qual alude o dispositivo em exame – que deve ser uma lei complementar (porque cuida de imunidade, que é limitação constitucional ao poder de tributar, assunto regulável apenas por meio deste ato normativo, a teor do art. 146, II da CF) – poderá restringir, sem anular, o alcance desta norma constitucional.

Tal norma constitucional é, destarte, de eficácia limitada, segundo a sempre repetida classificação de José Afonso da Silva. Assim, enquanto não sobrevier a lei complementar (restringindo seu alcance), produz todos os efeitos como se fosse de eficácia plena.

Nesse sentido, é inconstitucional o art. 10, V, da Lei nº. 8.383, de 30-12-91 (lei ordinária), que, a pretexto de disciplinar a fruição desta imunidade, estabeleceu que, na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto sobre a renda, poderá ser deduzido o valor de mil UFIR, correspondente à parcela isenta dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, ou por qualquer outra pessoa jurídica de direito público interno, a partir do mês em que o contribuinte completar sessenta e cinco anos de idade.

No entanto, o ilustre doutrinador esqueceu de comentar a Lei nº 9.250, de 26-12-95 (lei ordinária) – alterou a legislação do IR das pessoas físicas, especialmente os seus arts. 4º, IV, e 28, que tornou isento apenas a parcela correspondente a R\$ 900,00 (novecentos reais), o que, entretanto, nenhuma consequência traz à linha deste magnífico raciocínio.

Deste modo, conclui o mestre:

De fora a parte impropriedades técnicas (v.g., chamar de isenção o que é imunidade), a questão não poderia ter

*sido disciplinada por meio de lei ordinária, mas, apenas, de lei complementar.*¹²

Igual entendimento está nas lições de Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins:

Forma de limitar o poder fiscal em suas exações ilegítimas e ilegais, visto que a lei inconstitucional goza do privilégio até sua declaração de invalidade pelo Poder Judiciário, é exatamente ofertar mecanismos rápidos e suficientes para que o poder tributante não seja levado às tentações comuns na tradição brasileira, de exigir tributos contra a Lei Suprema, na certeza de que poucos são os que discutem e estes levam muito tempo antes de ter sua pretensão acolhida.

(...)

*Por outro lado, a Seção II dedicada às limitações do Poder de tributar não esgota todas as hipóteses restritivas, posto que se espalham, elas, por outras áreas da Constituição, encontrando-se no art. 195 (§§ 4º e 6º), no art. 5º, no próprio art. 145, §1º, ao preservar a capacidade contributiva, com que à lei complementar caberia, como já cabe, explicar, por inteiro, as claras indicações maiores de restrições ao poder de impor, outorgado às três esferas de atuação governamental.*¹³

Como extensamente exposto, vimos claramente que o Imposto de Renda das Pessoas Físicas como idade superior a 65 (sessenta e cinco) anos não devem ser deduzidos dos proventos de suas aposentadorias ou pensões.

Então, abrimos uma pausa para verificar qual seria a inteligência do art. 153, § 2º, II, da CF?

Ora, é claro que as palavras não se encontram inutilmente no texto constitucional, elas sempre têm um profundo significado,

¹² *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 9ª ed., revista e ampliada, Malheiros, p. 430, 1997.

¹³ *Comentários à Constituição do Brasil*, 6º v. tomo I, arts. 145 a 156, Saraiva, 1990.

como bem ilustrava o saudoso Oswaldo Aranha Bandeira de Mello.

Reiterando, as palavras não se encontram ao acaso no texto constitucional, e não poderia ser de outro modo. A razão de ser da previsão desta imunidade sobre os proventos decorrentes da inatividade, para as pessoas acima de 65 anos, tem como prisma o relevante valor social que nela está esculpida.

Não é preciso que explanemos profundamente sobre o assunto para que fique claro a inteligência do artigo. Com a idade, as doenças tendem a se agravar, e com elas vêm os altos custos de vida em razão dos gastos com remédios, profissionais, como: médicos, fisioterapeutas, enfermeiras, etc.; exames laboratoriais, e tratamentos médicos. E mais, como é cediço, os proventos tendem a ser achatados, reduzidos, e justo nestes momentos mais críticos da vida.

Não seria moral, e é por isso que a Constituição criou tal dispositivo, pois com a chegada da terceira idade, após longa vida de trabalho e sofrimento, tudo isso agregado com natural cansaço decorrente dos tempos passados, que o aposentado tivesse tratamento igual à generalidade dos contribuintes – mais jovens e com melhores condições físicas para o trabalho – seria injusto, e isso a Constituição atual evita com o instituto contido no art. 153, § 2º, II. Embora o Estado, em sua insanável sede de exações, tende transpô-las – *jamais poderíamos coadunar com tal situação!!!*

Concluindo, vimos clarivamente que o fisco está infringindo a Constituição Federal ao descontar dos proventos da aposentadoria e pensão dos maiores de sessenta e cinco anos o Imposto de Renda.

E, nesta mesma linha de raciocínio, examinando a fundo e com argumentos de peso, leciona o Doutrinador Roque Antonio Carrazza:

7.2 A lei complementar prevista (implicitamente) nos arts. 150, VI, c, e 153, § 2º, II, da CF.

O art. 150, VI, c, da CF estabelece serem imunes à tributação por via de impostos os partidos políticos, inclusive suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores (aqui compreendidas as centrais sindicais), as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. Temos para nós que tal lei deve ser necessariamente complementar. Com efeito, ela é que especificará os pressupostos, necessários e suficientes, para que as mencionadas entidades tenham reconhecido o direito à imunidade tributária, não só por parte da União como também, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Esta lei vinculará, pois, todas as pessoas políticas. É o quanto basta para inferirmos que deverá ter caráter nacional. Ora, a lei tributária de caráter nacional é a lei complementar votada pelo Congresso Nacional; nunca a lei ordinária (federal, estadual, municipal ou distrital), que, por força do princípio federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital, só vincula a pessoa política que a editou e seus jurisdicionados. Ao argumento de que a Carta Suprema não empregou a expressão lei complementar contrapomos o de que ela também não empregou a expressão lei ordinária. Antes, limitou-se a fazer uma referência genérica a lei, deixando aos doutrinadores a tarefa de dilucidar que tipo de lei é esta. Em suma, a interpretação sistemática nos revela que tal lei só pode ser uma lei complementar nacional (editada, pois, pelo Congresso Nacional). Ademais, sendo imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, deve, nos termos do art. 146, II, da Constituição Federal, ser regulada por meio de lei complementar.¹⁴

A mesma ordem de raciocínio se aplica à lei prevista no art. 153, § 2º, II, da CF (o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadorias e pensão, pagos pela Previdência Social da

¹⁴ *Curso de Direito Tributário*, 9ª ed., revista e ampliada, Malheiros, pp. 947 e 498.

União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a pessoa com idade superior a 65 anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho). Esta lei, por girar em torno de uma questão de imunidade, também só pode ser uma lei complementar.

Portanto, o mesmo entendimento é dado pelo Doutor Paulo de Barros Carvalho, quando examina o texto supremo em questão:

8. Outras Hipóteses de Imunidade

Encetamos sucinta descrição das referências constitucionais do art. 150, VI. Outras normas há, no Texto Supremo, que definem a incompetência do legislador infraconstitucional para colher, com impostos, pessoas, coisas ou estado de coisas. Citemos, concisamente, algumas.

É regra imunizante aquela que se refere o art. 153, § 2º, II, da CF, estatuinto que o imposto sobre a renda *não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentados e pensão, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, à pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimento do trabalho.* Volta-se para as pessoas físicas e diz respeito ao imposto de renda e de qualquer natureza. A lei que fixa os termos e limites é, sem dúvida, a complementar, como determina a Constituição (art. 146, II), não havendo espaço para disciplina por meio de lei ordinária e, muito menos, pelo regulamento que lhe corresponda. Na falta de norma geral de direito tributário que estabeleça a forma a ser adotada para o desfrute da imunidade, devemos entender plena e imediata a eficácia e a aplicabilidade do comando constitucional, desprezando-se quaisquer limites, requisitos ou pressupostos que o

legislador ordinário venha a estipular nesse sentido. (grifamos!).¹⁵

Com autoridade de mestre, Hugo de Brito Machado, em artigo publicado na *Teia Jurídica* de 12-9-97, <http://bbs.elogica.com.br/users/laguimar/imunidade.htm>, sobre a questão, assim analisou elucidativamente a questão:

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS PROVENTOS DE MAIORES DE 65 ANOS

HUGO DE BRITO MACHADO

Professor de Direito Tributário da UFC

(...)

Ocorre ainda que, nos termos do art. 146, inc. II, da vigente Constituição Federal, cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. E não há dúvida de que a imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar. Pode-se dizer, aliás, que neste ponto há unanimidade na doutrina. Todos afirmam que a imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar. E sendo assim, é evidente que somente uma lei complementar pode cuidar dos termos e limites da imunidade tributária outorgada pelo art. 153, § 2º, inc. II, da Constituição.

Por tudo isto é que o Professor Paulo de Barros Carvalho, discípulo de Ataliba e seu seguidor na doutrina acima referida, esclarece com inteira propriedade: Os assuntos que o constituinte reservou para o campo da lei complementar estão quase sempre expressos, inobstante possamos encontrar, em alguns casos, a simples alusão à lei, desacompanhada do qualificativo complementar. Em circunstâncias como essa, a bem empreendida análise do

¹⁵ *Curso de Direito Tributário*, 9ª ed., revista, Saraiva, pp. n.ºs 122 e 123, 1997.

comando supremo apontará que a grandeza do tema somente pode ser objeto de lei complementar, visto que estão em pauta regulações diretas de preceitos da Lei Maior, que por outros estatutos não poderiam ser versados. (Curso de Direito Tributário, 7ª ed., Saraiva, 1995, p. 136).

Não há dúvida, portanto, de que a lei mencionada no art. 153, § 2º, inc. II, é complementar. Resta, todavia, saber se a eficácia do preceito imunizante fica a depender da edição da lei complementar, pois a esse respeito reina a divergência. Uns entendem que a ausência da lei complementar impede a aplicação da norma imunizante (STJ – RMS nº 3.368-6-RJ), enquanto outros afirmam que à minguia de lei complementar a imunidade deve ser reconhecida dentro dos contornos máximos já definidos em aludida regra constitucional (STJ, RMS nº 2.623-1-RJ).

(...)

Neste sentido, de tudo que neste estudo se questionou, temos por indiscutível e inegável que desobedecera uma regra de imunidade equivale a incidir em inconstitucionalidade. Ou, como diz, expressivamente, Aliomar Baleeiro:

Imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam.¹⁶

¹⁶ *Direito Tributário Brasileiro*, 1ª ed., Rio de Janeiro, Forense, p. 87, 1970.